

過渡規則：計稅基礎提升與特別稅率

Dr Alexander Ressos, TEP

Attorney-at-Law (Switzerland), Solicitor (Hong Kong),

Solicitor (England & Wales)

優惠制度的廢除引出了一個問題：如何處理在這些制度下累積的隱性儲備。當時有兩種過渡機制可供選擇。根據 StHG 過渡條款中的特別稅率方案，優惠地位終止時存在的隱性儲備包括自創商譽。如在喪失優惠地位後五年內實現，則按特別優惠稅率徵稅。¹若干州在 2020 年之前已在其本州法律中引入了另一種方案，即計稅基礎提升（step-up）。依此方案，公司可在地位變更時於稅務資產負債表中披露其隱性儲備而無需即時納稅，隨後在之後數年內攤銷，從而減少按普通稅率計徵的應稅利潤。TRAF 還為遷入瑞士的公司引入了一般性的計稅基礎提升制度。公司將其住所或業務遷至瑞士時，其隱性儲備（包括商譽）可免稅披露並予以攤銷。相應地，遷出時隱性儲備須予徵稅。²

對於直至 2019 年仍為混合公司的提契諾州貿易公司而言，特別稅率的五年期限至 2024 年底屆滿。貿易公司持有的長攤銷期資產很少，而其商譽體現在交易員的客戶關係和專業知識中，難以估值。因此在實踐中，過渡規則對控股公司和擁有高價值參股的集團的意義，大於對貿易公司本身的意義。當貿易集團將其住所從意大利、英國或其他國家遷至盧加諾時，遷入時的計稅基礎提升仍具有現實意義。在遷移時進行審慎估值，可產生在數年內減少瑞士應稅利潤的攤銷額。遷出國的退出稅可能對同一儲備徵稅，第 H.II 章就意大利的情況對此作了闡述。³

1 貿易公司還剩下什麼

貿易公司擁有的專利很少，研發活動也不多。因此 TRAF 的新工具對其幾乎毫無助益；自 2020 年以來，其稅負取決於州和市鎮的普通稅率、聯邦稅率以及利潤分配規則。對公司利潤徵收的聯邦直接稅按稅後利潤 8.5% 的單一稅率徵收。由於該稅本身可予扣除，這相當於稅前利潤的約 7.8%。⁴其餘部分由州稅和市鎮稅構成。因此，對於在盧加諾、日內瓦和楚格之間進行選擇的貿易商而言，問題只是對普通稅率進行簡單比較，並就大型集團最低稅以及人員、辦公和生活成本加以調整。對於曾為混合公司的貿易商，變化相當可觀。提契諾州的混合公司過去僅就其部分境外收入繳納州稅，其整體實際稅率可低於 12%。2020 年以後，其須按普通稅率納稅，而提契諾州當時的普通稅率約為 19%。擁有大型貿易群體的各州反應不一。日內瓦自 2020 年起將稅率降至約 14%，楚格將稅率維持在接近 12% 的水平，而提契諾州則決定逐步降低稅率，直至 2025 年才完成。⁵下一節將考察這一降稅過程以及盧加諾目前適用的稅率。

要點。TRAF 於 2019 年 5 月 19 日經全民公決通過，自 2020 年 1 月 1 日起生效，廢除了州級控股公司、住所公司和混合公司制度，以及聯邦層面的主體公司和融資分支機構實踐做法。其新工具（專利益、研發扣除、名義利息扣除）對貿易公司用處不大，貿易公司自 2020 年起按普通稅率納稅。過渡性減免通過對五年內實現的隱性儲備適用特別稅率以及計稅基礎提升來實現。聯邦利潤稅為稅後利潤的 8.5% 單一稅率。

2 註釋

1. Kantonales Steueramt Zürich, Zürcher Steuerbuch No. 73.4, Sondersteuer auf realisierten stillen Reserven von Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften , <https://www.zh.ch/de/steuern->

- finanzen/steuern/treuhaender/steuerbuch/steuerbuch-definition/zstb-73-4.html（對優惠地位終止後五年內實現的隱性儲備按特別稅率徵稅）。聯邦層面的依據為 StHG 第 78g 條，<https://www.droit-bilingue.ch/fr-de/6/64/642.14-78g-138.html>。
2. 1990 年 12 月 14 日《聯邦直接稅法》（DBG），SR 642.11，第 61a 條及第 61b 條；StHG 第 24c 條及第 24d 條（納稅義務開始時披露包括自創增值在內的隱性儲備，納稅義務終止時徵稅，包括將住所或實際管理機構遷往境外的情形），文本見 [droit-bilingue.ch](https://www.droit-bilingue.ch)，<https://www.droit-bilingue.ch/fr-de/6/64/642.11-61a-70.html>、<https://www.droit-bilingue.ch/fr-de/6/64/642.11-61b-71.html> 及 <https://www.droit-bilingue.ch/fr-de/6/64/642.14-24c-41.html>。
 3. 1986 年 12 月 22 日第 917 號總統令（Testo unico delle imposte sui redditi，TUIR），第 166 條（Imposizione in uscita），第 1 款 a 項第 3 款 a 項及第 4 款（將稅務居所遷往境外；對市場價值與計稅基礎之間的差額徵稅），文本見 [Brocardi.it](https://brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-iii/capo-ii/art166.html)，<https://brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-iii/capo-ii/art166.html>；參見第 H.II 章。
 4. 1990 年 12 月 14 日《聯邦直接稅法》（DBG），SR 642.11，第 68 條（“8,5 Prozent des Reingewinns”）及第 59 條第 1 款 a 項（聯邦稅、州稅和市鎮稅可作為費用扣除），文本見 [droit-bilingue.ch](https://www.droit-bilingue.ch)，<https://www.droit-bilingue.ch/fr-de/6/64/642.11-68-79.html> 及 <https://www.droit-bilingue.ch/fr-de/6/64/642.11-59-67.html>。

過渡規則：計稅基礎提升與特別稅率

5. KPMG Switzerland，2025 年 5 月 20 日新聞稿（見上文）（日內瓦於 2025 年由 14%上調至 14.7%；楚格 11.85%）；laRegionne，2023 年 2 月 28 日（見上文）（楚格、下瓦爾登和盧塞恩約為 12%）。

僅供一般參考。本文不構成法律或稅務意見，不能取代針對個別情況的專業意見，亦不建立律師與客戶關係。本文反映截至 2026 年 9 月的法律狀況。

網上版本：hk.helveticaregister.com/lugano-transitional-rules-the-step-up-and-the-special-rate